



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10480.721868/2009-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.085 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2018  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** PLENO CONSULTORIA E SERVICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/12/2004

**AGRAVANTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

A ausência de prova do dolo, fraude ou simulação para justificar o agravamento da multa aplicada implicam na redução do valor da penalidade para o valor mínimo previsto na legislação de regência.

Vistos, relatado discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Douglas Kakazu Kushiya, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

EDITADO EM: 16/03/2018

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-68.281 - 13ª Turma da DRJ/RJ1, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração lavrado em face da omissão da empresa em arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais. A descrição dos fatos foi feita de modo elucidativo pela decisão de piso, nos termos seguintes:

*Trata-se de Auto de Infração (AI nº 37.200.335-4) lavrado contra a empresa acima identificada, por descumprimento ao art. 30, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91 e art. 4º “caput” da Lei 10.666/03.*

*Esclarece o relatório (fls. 59/62) que a partir da análise da contabilidade foram identificados diversos pagamentos de remuneração a empregados e demais pessoas físicas sem vínculo empregatício sem a consignação do respectivo desconto.*

*Relata ainda o Auditor que os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis nas contas relativas aos pagamentos de pessoa física não foram disponibilizados e que o registro dos históricos dos lançamentos contábeis, na maioria das vezes, apresenta-se de forma imprecisa e confusa, não obedecendo ao disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, dificultando bastante a identificação de fatos geradores e dos beneficiários de pagamentos. Devido a tais fatos, foi realizado o agravamento da multa aplicada, conforme previsto no art. 290, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

### *Da impugnação*

*Cientificada do lançamento em 26/08/2009, a autuada apresentou sua impugnação em 25/09/2009, através do instrumento de fls. 93/101, aduzindo, em síntese, o seguinte:*

*Alega que não há mandados de procedimento que comprovam a prorrogação tempestiva do prazo de fiscalização, pelo que defende a nulidade do auto de infração. “... apenas no dia 09/outubro/2008, quando já expirado há mais de 4 (quatro) meses o prazo fatal para a conclusão da fiscalização, é que foi lavrado novo TERMO DE CIÊNCIA E DE CONTINUAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL, lavrado, justamente pelos mesmos Auditores Fiscais que iniciaram o procedimento fiscal.”*

*Ressalta a adoção de regime de tributação pelo lucro presumido, razão pela qual enquadra-se em exclusão da obrigação de*

*escrever o Livro Diário ou Razão; Entende que “caberia ao Auditor Fiscal apurar as informações contidas no LIVRO CAIXA ainda que o LIVRO RAZÃO tivesse registrado na JUCEPE, posto que, conforme exposto anteriormente, tal livro NÃO É OBRIGATÓRIO.”*

*Defende a impossibilidade de se considerar os custos com alimentação como base de cálculo da contribuição previdenciária. Entende que, apesar de não ter procedido ao recadastramento imposto pela Portaria n.º 66, de 19.12.2003, sua inscrição anterior no PAT não poderia ter sido desconsiderada.*

A DRJ Rio de Janeiro I proferiu decisão (acórdão de fls. 119/125), nos termos da seguinte ementa:

*AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS.*

*A omissão da empresa em arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço caracteriza descumprimento de obrigação acessória, prevista nos artigos 30, I alínea “a” da Lei 8212/91 e 4º “caput” da Lei 10.666/03, ensejando a aplicação de multa.*

*MOTIVOS E VALOR DA MULTA NÃO CONTESTADOS. EFEITOS PROCESSUAIS.*

*A teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

A ciência dessa decisão ocorreu em 09/07/2015 e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 30/07/2015 (fls. 135/139). Em suas razões recursais o sujeito passivo reitera os termos expendidos na peça defensiva, no tocante à nulidade do lançamento em virtude de vícios verificados no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e impossibilidade de se utilizar as informações constantes do Livro Diário. Alega, ainda, que a Fiscalização informou que não houve reincidência, não estando correto o valor da multa aplicada. Por fim, assinala que há incongruência na manutenção do presente Auto, uma vez que o processo relativo à obrigação principal teve o valor do crédito tributário reduzido.

É relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra – Relator

## **Admissibilidade**

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Preliminarmente**

#### **Da nulidade - Ausência de prorrogação tempestiva do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF**

Argumenta o recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF foi prorrogado diversas vezes, com a continuidade dos trabalhos pelo mesmo Auditor-Fiscal. No seu entendimento, a prorrogação obrigatoriamente demandaria um novo Auditor-Fiscal para a continuidade do procedimento, sendo nulo o lançamento por ter sido lavrado por autoridade incompetente, inteligência do art. 14, inciso II4 e 155 da Portaria/RFB n.º 11.371/2007 c/c art. 59, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72.

De pronto, afasto a preliminar de nulidade da aventada no recurso voluntário, tendo em vista que não se verificam nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, *verbis*:

*“Art. 59. São nulos;*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade*

*incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

A autoridade fiscal que presidiu o procedimento é ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo competente, no exercício de suas atribuições, para lavrar todos os termos necessários para o correto desempenho de suas funções.

Os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, mediante abertura do prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Igualmente foram atendidos os preceitos do artigo 10 do PAF (Decreto n.º 70.235, de 1972), ratificando a inexistência da nulidade pretendida, pelo que se indefere o pleito.

Acerca da alegada irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que macularia o lançamento e provocaria sua nulidade, a decisão recorrida detalhadamente enfrentou o ponto, posição com a qual concordo e adoto como razões de decidir.

Está pacificado o entendimento na jurisprudência administrativa de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), seja ele de Fiscalização, de Diligência ou Especial, presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal, embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, quais são os tributos envolvidos, período, etc.

Ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, sem, jamais, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Nesse contexto, cabe ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram a ação fiscal, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, bem como o procedimento de requerer, internamente, a conversão de um MPF de Diligência em MPF de Fiscalização, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.

A jurisprudência do CARF já pacífica acerca do assunto:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:*

*31/07/1999 a 31/03/2004 Ementa: MANDADO DE*

*PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria.*

*(Acórdão nº 201-80670 - Relator Mauricio Taveira e Silva)*

*E, para que não parem dúvidas sobre a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal para diligenciar e fiscalizar os contribuintes, observem-se os seguintes artigos do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999):*

*Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).*

*§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).*

*Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).*

*Em suma, o MPF não é o meio hábil para se considerar iniciada, continuada ou finalizada uma fiscalização, mas instrumento de controle da RFB e que, disponibilizado ao contribuinte, permite-lhe conhecer detalhes do procedimento que será levado a efeito em seu estabelecimento.*

*Como dito alhures, é remansosa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em todas as suas Câmaras, a respeito de nulidades suscitadas em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, todas improvidas:*

*PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - PRORROGAÇÃO - VALIDADE - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos.*

*Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999,*

*3007/2001 e 1.468/2003. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez - Acórdão nº 10196351).*

*Do mesmo modo:*

*Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº*

*106-15259 Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou inexistência de tais documentos.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).*

*NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.

Igualmente, os Acórdãos nºs 108-09653, Relator Cândido Rodrigues Neuber; 102-48948, Relator José Raimundo Tosta Santos; 104-22515, Relator Antonio Lopo Martinez.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE.**

*A Portaria SRF nº 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. **Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto nº 70.235/72, que tem status de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei nº 9.784/99.** Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo (Processo nº 16327.002075/2002-52 - 3ª Câmara - 1º Conselho de Contribuintes - Sessão em 28/02/2007 - Relator Flávio Franco Corrêa - Acórdão 103-22886).*

Assim sendo, resta claro que eventual perda de validade de um Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), não enseja a nulidade do procedimento fiscal, não merecendo provimento o inconformismo do recorrente.

**Da utilização de informações do Livro Diário**

Argumenta o recorrente ser optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ com base no lucro presumido, sendo que em virtude do disposto no art. 45, parágrafo único, da Lei n. 8.981, de 20.01.1995, não está obrigada a manter o Livro Diário. Lembra que não está impedida de manter tal livro, posto que isto só lhe será uma faculdade.

Caberia ao Auditor-Fiscal apurar as informações contidas no LIVRO CAIXA ainda que o LIVRO RAZÃO tivesse registrado na JUCEPE, posto que em nenhum dos termos de intimação para apresentação de documentos foi solicitado o Livro Caixa, restringindo-se a solicitar justamente o Livro Diário e Livro Razão, que, conforme citado anteriormente, são dispensados.

Nesse tocante, mandou bem a decisão de piso, ao observar que houve uma alteração legislativa inaugurada pelo Decreto 3.265, de 29/11/1999, que alterou o parágrafo 16 do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, a expressão “são dispensadas” para “são desobrigadas”, em consonância com o art. 45, parágrafo único, da Lei n. 8.981/1995.

Portanto, as empresas habilitadas à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido poderão optar por manter escrituração contábil ou manter o livro caixa, o qual deverá ser escriturado com toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

Deve ser ressaltado que a escrituração de livros contábeis é uma obrigação acessória, sendo certo que em relação ao Livro Caixa, estava o sujeito passivo desobrigada a cumpri-la, fato que por si só, não afasta a presteza das informações contidas no referido documento.

No caso que se cuida, ainda que tenha sido intimada a apresentar o Livro Diário, a recorrente fez a opção por apresentá-lo, mesmo estando desobrigada de fazê-lo. Em parte, as informações obtidas através da análise do referido documento foram utilizadas pela Fiscalização como elementos de prova para o presente lançamento.

Não há nenhuma irregularidade em tal procedimento. É dever da autoridade administrativa buscar elementos de prova para fundamentar o lançamento, e o Livro Diário, não sendo documento estranho ao contribuinte, é meio válido e idôneo para embasar referido ato administrativo.

De igual modo, não há óbice à Fiscalização de considerar o maior valor de base de cálculo dentre os meios de prova apreciados, sejam folhas de pagamento, RAIS ou livros contábeis, razão qual não procede o argumento do recorrente de que houve erro no lançamento em relação à competência dezembro/2014.

Destarte, não merece guarida a alegação recursal, devendo ser afastada a preliminar de nulidade suscitada.

### **Do descumprimento da obrigação acessória e do valor da multa aplicada**

A recorrente se insurgiu contra o valor da multa, sem no entanto, apresentar inconformismo material em relação à decisão recorrida e nem ao presente lançamento.

De acordo com a razões recursais, a revisão do lançamento em relação às obrigações principais fulminaria o presente lançamento, eis que seria uma conseqüência lógica, ou seja, inexistindo a obrigação principal, não poderia ser mantida a obrigação acessória.

Neste tocante, o julgamento do lançamento relativo à contribuição previdenciária inadimplida refletirá no reconhecimento da violação da obrigação acessória prevista 30 , I alínea “a” da Lei 8212/91 e 4º “caput” da Lei 10.666/03, dada a ausência do desconto da contribuição sobre a remuneração dos segurados.

Quanto a este aspecto mandou bem a decisão de piso, ao asseverar ser possível concluir que o resultado do julgamento de lançamento de obrigação principal conexo condiciona o julgamento do presente auto de infração, uma vez que no auto de infração cujo objeto seja exclusivamente a exigência de penalidade tributária decorrente de violação de deveres instrumentais os aspectos ligados à definição da natureza jurídica das parcelas não descontadas dos segurados assumem o papel de mera questão prejudicial ao seu julgamento, ao passo que, na obrigação principal, o mesmo fato tem status de questão principal.

Considerando que os autos de infração nº 37.200.323-0 (10480.721860/2009-25) e 37.200.325-7 (10480.721862/2009-14) foram julgados parcialmente improcedentes, nesta mesma sessão, este Auto de Infração também se revela procedente em parte.

Isso porque, o reconhecimento da improcedência relativa às rubricas citadas bem como a parte da defesa que contesta natureza remuneratória da alimentação fornecida aos empregados confere razão em parte à recorrente na medida em que constitui objeto específico da obrigação principal, conexas a esta. Entretanto, a multa prevista nos artigos 92 e artigo 102 da Lei 8212/91, e artigo 283, inciso I, “g” e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99 é fixa, não guardando relação com o número de ocorrências.

Isto quer dizer que, restando quaisquer valores incontroversamente não descontados de segurados, como ocorre neste Auto em relação às contribuições dos segurados contribuintes individuais (pessoas físicas sem vínculo empregatício), mantém-se a inalterada a dosimetria da multa.

Não obstante, deve-se ser considerado que a multa foi aplicada de acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa Auto de Infração (fl.62):

*Restou caracterizada a circunstância agravante da infração prevista no art. 290, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Logo o valor da multa será multiplicado por três, conforme definido no art. 292, inciso II, do RPS.*

*A multa prevista para esta infração é definida pelo art. 92 da Lei nº 8.212/91 e pelo art. 283, inciso I, alínea “g”, do RPS, com os reajustamentos previstos no art. 102 da Lei nº 8.212/91 e no art. 373 do RPS.*

*A partir de 01/02/2009, o valor mínimo passou a ser o estipulado no art. 8o, inciso V da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12/02/2009 (DOU de 13/02/2009) no valor de R\$ 1.329,18 (mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos).*

*Sendo assim, aplicamos a multa no valor de R\$ 3.987,54 (três mil e novecentos e oitenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos).*

Em sua narrativa, a autoridade fiscal assinala que a multa está sendo triplicada em função da agravante prevista no art. 290, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Todavia, não há nenhuma menção às circunstâncias em que se deram a agravante. Inexiste prova de dolo, fraude ou simulação, que justifiquem o agravamento da multa.

O lançamento é um ato administrativo, razão pela qual deve a Fiscalização justificar seus atos, apresentando as razões que o fizeram decidir sobre os fatos, com observância do princípio da legalidade.

---

As informações omitidas são indispensáveis à análise da correção do valor da multa aplicada, sendo que a sua ausência retira a agravante da multa aplicada, devendo ser restabelecido o valor mínimo da multa previsto na legislação de regência.

Destarte, a exclusão da agravante de penalidade é medida que se impõe.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para retirar a agravante da multa e restabelecê-la para o valor mínimo previsto na legislação.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator